



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Filipa Dienstbiera, soudce zpravodaje Petra Šuránka a soudkyně Veroniky Juříčkové ve věci žalobkyně: **PRONÁJEMKA s.r.o.**, sídlem Zelinova 5592, Zlín, zastoupené advokátem Mgr. Pavlem Lízalem, sídlem J. A. Bati 5637, Zlín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 9. 2021, č. j. 36683/21/5300-22444-712153, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 27. 9. 2023, č. j. 30 Af 73/2021-65,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost žalobkyně **s e z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Předcházející řízení

[1] Finanční úřad pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) na základě daňové kontroly na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období březen 2016 až srpen 2018 celkem 30 dodatečnými platebními výměry ze dne 16. 10. 2019 doměřil žalobkyni DPH v souhrnné výši 4 042 087 Kč a k tomu penále za všechna kontrolovaná zdaňovací období. Na základě provedeného dokazování dospěl správce daně k závěru, že žalobkyně neoprávněně uplatňovala u poskytnutých plnění osvobození bez nároku na odpočet podle

§ 56a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 3. 2019 (dále jen „zákon o DPH“). Na základě uzavřených smluv s různými odběrateli o podnájmu částí nebytových prostor v osmi různých provozovnách za účelem umístění výherních hracích přístrojů, kvízomatů a sázkových kanceláří (dále jen společně „loterie“) žalobkyně podle správce daně nepřenechávala pasivně pouze užívací právo k prostorům, ale souběžně docházelo i k poskytování dalších služeb (obsluha loterií), takže ve skutečnosti byla poskytována komplexní služba ve smyslu § 14 odst. 1 zákona o DPH podléhající zdanění.

[2] Žalobkyně se proti rozhodnutím správce daně bránila odvoláními, která žalovaný rozhodnutím ze dne 24. 9. 2021, č. j. 36683/21/5300-22444-712153 (dále jen „napadené rozhodnutí“) zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil. V odvolacím řízení žalovaný změnil právní názor (k čemuž dal žalobkyni možnost se vyjádřit) tak, že na základě uzavřených smluv žalobkyně poskytla komplexní službu pouze odběrateli AUTO GAMES a.s., zatímco v případě odběratelů MAXI – TIP a.s., MOD PLAY, a.s., NET and GAMES a.s., PLAY GAMES a.s. a SYNOT TIP a.s. bylo toto plnění formálně rozděleno na pasivní podnájem poskytovaný žalobkyní, služby obsluhy loterií poskytované zdánlivě samostatnou společností LAPSERVIS s.r.o. (dále jen „Lapservis“) a nabídku hostinských služeb zajišťovaných společnostmi postupně obměňovanými tak, aby nepřekročily hranici obratu rozhodnou pro registraci k DPH. Žalovaný nicméně dospěl k závěru, že se jedná ze strany žalobkyně o akt zneužití práva, jehož jediným cílem bylo se pomocí uměle vytvořené složité struktury obchodních společností při provozu heren vyhnout DPH. Nebýt umělého rozdělení poskytovaných služeb, jednalo by se i v případě zmíněných pěti odběratelů o poskytnutí komplexní služby podléhající DPH, a proto žalovaný i v jejich případě neuznal osvobození plnění podle § 56a zákona o DPH.

[3] Pokud žalobkyně požadovala, aby byl jako svědek vyslechnut jednatel společnosti Lapservis Marek Mikel, žalovaný konstatoval, že žalobkyně tohoto svědka navrhla za účelem prokázání pasivního poskytování podnájmu žalobkyní a prokázání toho, že obsluhu loterií loterijním společenstvem poskytovala společnost Lapservis. To však žalovaný nerozporuje (s výjimkou plnění společnosti AUTO GAMES, kde ale tato otázka byla vyřešena již na základě důkazů ve spisovém materiálu v rozhodnutí o registraci žalobkyně k DPH, u něž toto posouzení žalobkyně v odvolacím řízení akceptovala) a uznává, že službu obsluhy loterií poskytovala společnost Lapservis. S ohledem na to by výslech svědka neměl pro řízení žádný přínos. Závěr žalovaného o zneužití práva je založen na právním posouzení, k čemuž svědek není způsobilý vypovídat.

[4] Žalobkyně podala proti napadenému rozhodnutí žalovaného žalobu, kterou Krajský soud v Brně (dále jen „krajský soud“) rozsudkem ze dne 27. 9. 2023, č. j. 30 Af 73/2021-65 (dále jen „napadený rozsudek“), zamítl. Krajský soud se se závěrem žalovaného o naplnění objektivního i subjektivního prvku zneužití práva ztotožnil.

[5] V podstatě ve shodě s žalovaným krajský soud v souvislosti s objektivním prvkem zneužití poukázal na to, že žalobkyně poskytovala podnájem v rámci obchodního modelu, kterého se účastnily určitým způsobem (byť ne vždy formálně) provázané obchodní společnosti, které poskytovaly jednotlivá dílčí plnění, jejichž celkovým výsledkem, smyslem a účelem bylo poskytnutí služby třetím osobám (loterijním společenstvem), jejíž součástí bylo nejen umístění loterií v nebytových prostorách, ale i péče o ně. Vlastníkem nebytových

pokračování

prostor byla obchodní společnost TYPISTAN s.r.o. (dále jen „Typistan“), jejímž společníkem a jednatelem byl Marek Mikel. Společnost Typistan pronajímala nebytové prostory zčásti žalobkyni, jejímž společníkem a jednatelem byl Marek Majc, a zčásti různým společnostem, které zde provozovaly hostinskou činnost a jejichž společníkem a jednatelem byl také Marek Majc. Žalobkyně nebytové prostory dále poskytovala do podnájmu loterijním společnostem, které do nich umísťovaly loterie. Služby spojené s obsluhou loterií sice loterijním společnostem neposkytovala přímo žalobkyně, ale společnost Lapservis, jejímž společníkem byl Marek Mikel. Nicméně Lapservis k obsluze herních zařízení využívala zaměstnance hostinských společností, a to na základě dohod o provedení práce. Jednalo se vždy o tytéž osoby zaměstnané současně u Lapservis a ve všech hostinských společnostech (které byly stejně jako žalobkyně ovládány Markem Majcem). Jednatel žalobkyně Marek Majc byl u žalobkyně také zaměstnán jako manažer provozoven a provozní, přičemž ve společnosti TOPIVAK (jedna z hostinských společností), pracoval na pozici správce IT. Marek Mikel (společník a jednatel společností Typistan a Lapservis) pracoval jako správce IT u žalobkyně a současně byl zaměstnán ve společnosti TOPIVAK jako manažer provozu. Všechny společnosti, které se obchodního modelu účastnily, navíc měly mimo personální propojení a využívání totožných zaměstnanců i shodnou adresu sídla (Zelinova 5592, 760 05 Zlín). Jednatel žalobkyně Marek Majc měl navíc zřízeno dispoziční právo k bankovnímu účtu společnosti Lapservis.

[6] Krajský soud dále poukázal na to, že smlouvy o podnájmu nebytových prostor a smlouvy o obsluze loterií byly vždy uzavírány s loterijními společnostmi paralelně. Loterijní společnosti umísťovaly své loterie do provozoven za účelem svého podnikání a z logiky věci jim provoz umožňovalo pouze komplexní plnění (tj. poskytnutí prostoru k provozu loterií za současného poskytnutí pomoci při jejich obsluze). Žalobkyně i společnost Lapservis tak byly motivovány k poskytování plnění společně. O provázanosti jednotlivých dílčích plnění svědčí i trojstranná dohoda o nucené správě a úhradě závazků uzavřená mezi žalobkyní, Lapservis a SYNOT TIP, na jejímž základě žalobkyně poskytovala záruku pro případ, že by společností SYNOT TIP vznikla za společností Lapservis pohledávka, či smlouva mezi společností Lapservis a MAXI-TIP, kde je výslovně uvedeno, že se smlouva o obsluze loterií uzavírá v souvislosti s podnájemní smlouvou uzavřenou se žalobkyní. Tomu, že nešlo o pouhý podnájem a od něj oddělitelnou obsluhu loterií, podle krajského soudu nasvědčuje i způsob odměňování, při němž výše nájemného nebyla odvislá od „pouhého plynutí času“, ale od tržeb na herních zařízeních, které svou aktivitou ovlivňovala společnost Lapservis, využívající k obsluze loterií osoby, které současně v totožných provozovnách pracovaly i jako obsluha pro hostinské společnosti ovládané jednatelem a společníkem žalobkyně. Svůj význam mělo i zjištění, že Marek Majc s cílem vyhnout se placení DPH neustále do obchodního modelu zapojoval nové hostinské společnosti, jakmile se některá ze stávajících přiblížila k obratu rozhodnému pro registraci, což dokonce otevřeně přiznal v odvoláních ze dne 31. 10. 2019. Krajský soud ve shodě se žalovaným také poukázal na nepoměr výše odměny za obsluhu loterií s výší nájemného, jež byla nastavena tak, aby se společnost Lapservis s ohledem na dosahované obraty nestala plátcem DPH, zatímco vysoké příjmy žalobkyně z podnájmu byly „ochráněny“ před DPH. Jedna z nejvýnosnějších činností tím byla uměle vyňata ze systému DPH.

[7] Podle krajského soudu tak lze uzavřít, že konstrukcí, na jejímž základě žalobkyně poskytovala podnájem a společnost Lapservis obsluhu loterií, došlo k zastření charakteru

skutečně poskytnutého zdanitelného plnění. Nebýt této konstrukce, žalobkyně by na osvobození podnájmu od DPH nedosáhla. Tímto postupem získala neoprávněnou konkurenční výhodu oproti ostatním daňovým subjektům, které takové umělé vytvoření podmínek pro osvobození od DPH nevyužívají. Z hlediska subjektivního prvku zneužití přitom krajský soud souhlasil se žalovaným, že v daném případě nemělo jednání žalobkyně žádné jiné racionální opodstatnění než uměle vytvořit podmínky pro osvobození podnájmu od DPH. Rozdělení činností, které pro loterijní společnosti mohly mít přínos pouze jako celek, postrádá ekonomický smysl. Obchodní model, ve kterém se podnikatel rozštěpením plnění na podnájem a ostatní služby úmyslně vzdá možnosti mít příjmy nejen z pronájmu nebytových prostor pro účely umístění herních zařízení, ale i z jejich obsluhy, byl zjevně převážně motivován snahou osvobodit část plnění od DPH a byl realizovatelný pouze v rámci konstrukce vzájemně propojených obchodních společností. Žalobkyně v této souvislosti pouze izolovaně bagatelizuje jednotlivá zjištění žalovaného, ale pomíjí, že síla jednotlivých zjištění tkví právě v jejich komplexnosti.

[8] Pokud žalobkyně namítala, že dispoziční právo k účtu společnosti Lapservis jejímu jednateli svědčilo z důvodu kontroly platební morálky této společnosti vůči loterijním společnostem, jež podmiňovala splatností plateb za podnájem, pouze tím podle krajského soudu potvrdila úzkou propojenost žalobkyně a společnosti Lapservis, a tím i závěry o zneužití práva. Propojení nemusí plynout jen z údajů v obchodním rejstříku. Tvrzené zjednodušení administrativní zátěže díky přehledné a efektivní evidenci jednotlivých vstupů a výstupů v důsledku oddělení žalobkyně od hostinských společností pak krajský soud vyhodnotil nepřesvědčivé (bylo totiž třeba vést účetnictví řady společností s personální agendou rozprostřenou mezi různé společnosti) s tím, že mohlo být nanejvýše podružným cílem.

[9] Krajský soud nedal zapravdu ani námitce, že měl být proveden výslech svědka Marka Mikela. Za situace, kdy daňové orgány zjistily skutkový stav týkající se vazeb žalobkyně a společnosti Lapservis na základě dostatečného množství jiných důkazů, nemohlo neprovedení výslechu jednatele této společnosti představovat vadu, která by mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

[10] Krajský soud nakonec připomněl, že se Nejvyšší správní soud v minulosti opakovaně zabýval postupem provozovatelů restauračních zařízení s hernami, který spočíval v oddělení přenechání části prostor a poskytování služeb souvisejících s provozem loterií (např. rozsudky ze dne 8. 4. 2010, č. j. 2 Afs 6/2009-64, ze dne 23. 4. 2009, č. j. 9 Afs 93/2008-43 a č. j. 9 Afs 95/2008-47, ze dne 30. 10. 2010, č. j. 8 Afs 71/2009-77, ze dne 28. 3. 2012, č. j. 1 Afs 22/2012-53, č. 2629/2012 Sb. NSS, ze dne 18. 3. 2013, č. j. 2 Afs 78/2012-31, ze dne 20. 2. 2015, č. j. 5 Afs 13/2013-30, ze dne 31. 7. 2013, č. j. 7 Afs 65/2013-40, a ze dne 13. 12. 2021, č. j. 5 Afs 334/2018-34) tím, že byly buď uzavírány smíšené smlouvy, které obsahovaly jak ujednání o nájmu, tak ujednání o obsluze loterií, nebo smluvní konstrukce oddělující oba smluvní vztahy (nájem a obsluhu loterií) do dvou samostatných smluv paralelně uzavřených mezi týmiž stranami, přičemž do jednoho z těchto smluvních vztahů (resp. jedné části smlouvy) byla nasměrována obsluha loterií a do druhého spolu s pasivním pronajmutím nemovitosti valná část příjmů z provozu loterií. Takový postup je zmíněnou judikaturou Nejvyššího správního soudu považován za obcházení zákona o DPH. Nyní řešená věc podle krajského soudu představuje pouze inovaci

pokračování

v tom, že nájem a obsluha loterií jsou vyčleněny do smluv uzavřených samostatnými společnostmi, aby daná plnění neposkytoval loterijním společností totožný daňový subjekt. Takové řešení ale krajský soud nemůže akceptovat, neboť by to představovalo návod k úspěšnému vyhýbání se aplikaci závěrů zmíněné judikatury Nejvyššího správního soudu.

II.

Obsah kasační stížnosti a dalších podání účastníků

[11] Žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) podala proti napadenému rozsudku krajského soudu kasační stížnost, v níž namítá formálně s odkazem na § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) neobjektivní vyhodnocení důkazních prostředků krajským soudem, popření zásady daňové neutrality DPH a nepřipustnou akceptaci odmítnutí žalovaného předvolat klíčového svědka.

[12] V kasační stížnosti stěžovatelka obdobně jako v žalobě namítá, že není kapitálově propojena se společností Lapservis, která měla s provozovatelem loterií uzavřeny smlouvy o obsluze loterií. Stěžovatelka uskutečňovala pouze tzv. pasivní podnájem, a to jednak s ní propojeným poskytovatelům hostinské činnosti za měsíční paušální částku a jednak s ní nijak nepropojeným loterijním společností za výkonové nájemné odvislé od tržeb z umístěných loterií. Žádnou jinou činnost stěžovatelka na provozovnách neprováděla. Stěžovatelka nesouhlasí s tím, že by se dopustila zneužití práva. Uskutečňování pouze pasivní ekonomické činnosti bylo její svobodné rozhodnutí, přičemž volbu podnikatele nelze nijak omezovat, jak vyplývá z rozsudku Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) ze dne 31. 6. 2006 ve věci C-255/02 *Halifax* a souvisejícího stanoviska generálního advokáta, z nichž cituje. Její jednatel nechtěl zajišťovat obsluhu loterií v rámci své ekonomické činnosti, protože je to velmi časově náročné, a proto šel cestou spolupráce s třetí osobou, společností Lapservis, resp. jejím jednatel, kterého dlouhodobě osobně zná. To také stěžovatelka ve svém podání ze dne 6. 4. 2021 žalovanému vysvětlila, když poukázala na potřebu spolupracovat při práci s velkými finančními prostředky se spolehlivými osobami. Pan Mikel, který byl u stěžovatelky zaměstnán jako správce IT a její jednatel stěžovatelky znal již několik let, byl osobou, s níž se spolupráce osvědčila. I tyto uváděné skutečnosti měl osvědčit výslech tohoto svědka, avšak žalovaný jej neprovedl s tím, že je nadbytečný. Pokud tento postup krajský soud potvrdil, došlo tím podle stěžovatelky k porušení jejího práva na spravedlivý proces a nemůže ani obstát závěr krajského soudu, že se žalovaný podrobně zabýval pozadím celého případu.

[13] Stěžovatelka odmítá závěr krajského soudu, že loterijním společností umožňovalo provozovat loterie pouze komplexní plnění, a proto byla stěžovatelka se společností Lapservis motivována poskytovat plnění společně. Stěžovatelka naopak trvá na tom, že aktivní činnosti v podobě obsluhy loterií a hostinské činnosti poskytovaly společnost Lapservis a hostinské společnosti svými zaměstnanci, zatímco ona poskytovala výhradně podnájem jakožto činnost pasivní. Odpovídá tedy logice věci, pokud její plnění byla osvobozená od DPH. Jelikož hostinská činnost nebyla předmětem daňových kontrol a stěžovatelka ji nezajišťovala, nebylo namístě, aby krajský soud zmiňoval výměny společností před dosažením obrátového limitu. Relevanci nemá také sjednané výkonové nájemné, neboť výše tržeb z loterií není závislá na obsluze loterií, ale spíše na prostředí

a hostinské činnosti. U tohoto typu ekonomické činnosti je také zcela běžné, že odměna za podnájem nebytových prostor převyšuje odměnu za obsluhu loterií, což ale žalovaný nezkoumal. Skutečnost, že společnost Lapservis k nahodilé činnosti při obsluze loterií využívala zaměstnance společností poskytujících hostinskou činnost, ještě neznámá, že by obsluhu loterií zařizovali jen tito zaměstnanci. V každém případě stěžovatelka disponovala pouze nebytovými prostory, které podnájala, a žádnou další ekonomickou činnost nevykonávala. Vyčlenění podnájmu bez ohledu na to, kdo bude obsluhu loterií vykonávat, by podle stěžovatelky nemělo být považováno za zneužití práva. Ostatně není neobvyklé, že obsluhu loterií zajišťuje třetí osoba, která nemá s pronájmem herního prostoru nic společného.

[14] Stěžovatelka vysvětluje, že důvodem rozdělení hostinské činnosti a podnájmu do samostatných společností bylo zajistit si rychlý a poměrně jednoduchý ekonomický přehled, což by v jediné účetní jednotce provozující hostinskou činnost a výkonový podnájem v cca 6 různých provozovnách bylo poměrně náročné a vyžadovalo by to vyšší odbornost a pečlivost než při účtování činností ve vícero společnostech. I když se musí vést vícero účetnictví, je k dispozici okamžitý ekonomický přehled a je to daleko efektivnější, než jsou-li účtovány všechny účetní a daňové doklady dohromady a je třeba pečlivě rozlišovat nákladové a výnosové položky na jednotlivá střediska. Při nutnosti procházet daleko více položek je také složitější dohledávání chyb či nesrovnalostí než při oddělení činností.

[15] Krajský soud se podle stěžovatelky nijak nevyjádřil k její žalobní námitce, že dispoziční právo jejího jednatele k účtu společnosti Lapservis bylo logické, jestliže splatnost nájmu byla s ohledem na dohodu o nucené správě přímo navázána na obsluhu loterií. Pokud uzavřel, že toto dispoziční právo jen dokládá úzkou propojenost stěžovatelky a společnosti Lapservis a závěr o zneužití práva nevyvrací, stěžovatelka s tím nemůže souhlasit. Záruka za případnou pohledávku společnosti SYNOT TIP vůči Lapservis, kterou stěžovatelka poskytla v dohodě o nucené správě, má význam pouze v rovině soukromého práva, ale ne v rovině daňové. Provázanost mezi stěžovatelkou a společností Lapservis v osobní rovině stěžovatelka nikdy nezastírala, ale řádně ji vysvětlila. Osvobození od DPH je pouze relevantním důsledkem navázané spolupráce na základě smluvních ujednání mezi stěžovatelkou, Lapservis a loterijními společnostmi, jež byla zúčastněnými stranami plněna.

[16] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu a navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Cílem stěžovatelky, jak sama uvedla ve smlouvách s hostinskými společnostmi, bylo provozování zábavních center včetně provozu loterií, a nikoliv prostý pronájem nebytových prostor. Jediným smyslem provozování ekonomické činnosti takto složitým a nepřehledným způsobem v podobě „atomizování“ komplexní služby mezi uměle vložené a se stěžovatelkou provázané společnosti byla podle žalovaného snaha vyhnout se DPH.

[17] Stěžovatelka podle něj pouze dezinterpretuje některé dílčí skutečnosti, ale vyhýbá se skutečnostem dalším, které spolu tvoří ucelený obraz skutkového stavu. Stěžovatelka si podle žalovaného musela být vědoma, že umělým vytvořením sítě propojených společností získává neoprávněnou daňovou výhodu, neboť právě její jednatel stál v pozadí všech zapojených společností, ať již přímo jako statutární orgán a společník, nebo nepřímo

pokračování

(dispoziční právo k bankovnímu účtu Lapservis bez řádného titulu). Ostatně z vyjádření stěžovatelky přímo vyplývá, že vyhýbání se registraci k DPH rozměňňováním ekonomické aktivity do desítek společností bylo jeho běžnou praxí.

[18] Žalovaný nezpochybňuje svobodu volby ekonomické činnosti, avšak ta je možná jen v rozsahu legálních možností stanovených režimem DPH, z nichž stěžovatelka vybočila. Žalovaný nepovažuje vysvětlení zvoleného obchodního modelu za logické a poukazuje na značnou neobvyklost a nepřehlednost takového uspořádání, ale též na značnou zátěž plynoucí z potřeby vést účetnictví řady společností, mezi něž je rozprostřena i personální agenda, byť se jedná o tytéž pracovníky. Stěží mohlo jít stěžovatelce o zajištění přehledu o výkonnosti té které pobočky, když stěžovatelka neštěpila svou činnost jen na jednotlivé oblasti, ale štěpila i jednotlivé oblasti tím, jak střídala hostinské společnosti, které měly na starost prodej pivního sortimentu. Tak např. na provozovně v Otrokovicích pivní sortiment poskytovalo postupně deset společností a u ostatních provozoven tomu bylo obdobně. Jediným logickým vysvětlením je podle žalovaného zneužití práva.

[19] Žalovaný poukazuje na to, že z celé, fakticky komplexní poskytované služby nebyla odvedena žádná DPH s ohledem na nízké obraty společnosti Lapservis (nejvyšší roční obrat činil 861 000 Kč v roce 2016, ačkoliv provoz loterií musel být spjat s nemalými provozními, přinejmenším mzdovými náklady), zatímco nepoměrně vyšší obraty stěžovatelky (jen v měsíci lednu 2016 šlo o 1,4 mil. Kč, ač měla jen pasivně poskytovat podnájem prostor) byly deklarovány jako osvobozené od DPH. Stěžovatelka přitom ničím nedokládá své obecné tvrzení, že výše nájmu je zcela běžně vyšší než cena za obsluhu loterií. Na propojenost zainteresovaných společností podle žalovaného ukazuje i to, že ve stejné době měly všechny uzavřeny dohody o provedení práce se stejnými zaměstnanci (a to i stěžovatelka), což není ani v kasační stížnosti uspokojivě vysvětleno. Na činnost stěžovatelky a společnosti Lapservis nelze podle žalovaného nahlížet odděleně jako na dvě samostatné činnosti. Kdyby tomu tak bylo, nedocházelo by k poskytování záruk stěžovatelkou jako prostým poskytovatelem podnájmu za závazky společnosti, s jejímž provozem údajně neměla nic společného.

[20] Pokud jde o výslech svědka, žalovaný trvá na zdůvodnění jeho nadbytečnosti v napadeném rozhodnutí. Stěžovatelka jej navrhovala k tomu, aby prokázala, že společnost Lapservis skutečně poskytovala služby podle smluv uzavřených s loterijními společnostmi. To ale žalovaný nerozporoval. Tento smluvní vztah totiž s ohledem na ostatní okolnosti případu vyhodnotil jako zneužití práva.

III.

Posouzení kasační stížnosti

[21] Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal podmínky pro řízení o kasační stížnosti stěžovatele. Kasační stížnost byla podána včas ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.); stěžovatel je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.) a je osobou oprávněnou, neboť byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.).

[22] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Námitka neprovedení výsledku svědka

[23] Nejprve se Nejvyšší správní soud věnoval námitce týkající nevyslechnutí stěžovatelkou navrhovaného svědka, jež by mohla zpochybnit správnost zjištěného skutkového stavu, z něž vychází právní posouzení žalovaného i krajského soudu. Tuto námitku však shledal nedůvodnou.

[24] Daňové orgány nejsou povinny provést všechny účastníkem řízení navržené důkazní prostředky (vč. výslechů svědků), avšak toliko za situace, kdy je zjevné, že navržené důkazní prostředky (1) nejsou pro projednávání věci rozhodné, (2) nejsou právně významné, (3) jejich prostřednictvím nepochybně nemohou být rozhodné skutečnosti prokázány, příp. (4) se jedná o požadavek vedený toliko snahou mařit či účelově prodlužovat daňové řízení; takové rozhodnutí jsou daňové orgány povinny podrobně odůvodnit (podpůrně srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 12. 2019, č. j. 1 Afs 196/2019-55, ze dne 1. 6. 2020, č. j. 10 Afs 421/2019-63, ze dne 27. 11. 2020, č. j. 2 Afs 335/2019-32, ze dne 28. 12. 2023, č. j. 3 Afs 233/2021-135, nálezy Ústavního soudu ze dne 24. 2. 2004, sp. zn. I. ÚS 733/01, ze dne 29. 6. 2004, sp. zn. III. ÚS 569/03, ze dne 30. 6. 2004, sp. zn. IV. ÚS 570/03, ze dne 16. 6. 2005, sp. zn. II. ÚS 418/03, ze dne 8. 12. 2009, sp. zn. I. ÚS 118/09, atp.). V rozsudku ze dne 7. 11. 2023, č. j. 10 Afs 195/2021-149, přitom Nejvyšší správní soud konstatoval, že „*potřebu vyslechnout navrženou osobu mohou finanční orgány zjistit právě z návrhu daňového subjektu. Finanční orgány si přitom musí zodpovědět určité otázky, a to zejména: o čem má navržená osoba vypovídat, resp. čeho byla svědkem, na jakém jednání se podílela, jakou konkrétní skutečnost může potvrdit nebo vyvrátit atd. (srov. rozsudek NSS ze dne 11. 8. 2011, čj. 2 Afs 15/2011-80). Tyto otázky je zapotřebí si vždy pokládat v souvislosti s již zjištěnými skutečnostmi (rozsudek NSS ze dne 1. 6. 2020, čj. 10 Afs 421/2019-63).*“

[25] Stěžovatelka v podání ze dne 3. 1. 2021 navrhla výslech svědka Marka Mikela s tím, „*že by měla zcela osvědčit, že smluvní vztah mezi LAPSERVIS s.r.o. a loterijními společnostmi byl právně relevantní a byl skutečně realizován, tak jak je ve smlouvách uvedeno.*“ V doplnění odvolání ze dne 6. 4. 2021 stěžovatelka sice v kapitole XIII poukazovala na to, že mohla zaměstnávat svědka na pozici správce IT a že svědek mohl prostřednictvím své společnosti spolupracovat s loterijními společnostmi, přičemž je logické, pokud stěžovatelka osloví či doporučí osobu, kterou velmi dobře zná a s níž se jí spolupráce osvědčila. Stěžovatelka ovšem neuplatnila požadavek, aby byl svědek vyslechnut též k prokázání jiných skutečností, než které uplatnila již v podání ze dne 3. 1. 2021. Stejně jako posléze ve vyjádření ze dne 13. 9. 2021 reagujícím na seznámení se zjištěnými skutečnostmi stěžovatelka pouze trvala na provedení svědecké výpovědi, aniž by nějak reagovala na důvody, proč žalovaný v seznámení se zjištěnými skutečnostmi považoval výslech svědka za nadbytečný.

[26] S ohledem na to tedy i Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem, že žalovaný nebyl povinen v napadeném rozhodnutí posuzovat, zda by bylo potřebné svědka vyslýchat též kvůli zjištění důvodů, pro které se jednatel stěžovatelky rozhodl obsluhu loterií přenechat společnosti Lapservis nebo jaký vliv měl na fungování zmíněné společnosti. Jestliže akceptoval skutkové tvrzení stěžovatelky, nebylo nezbytné k němu vést dokazování.

pokračování

Úkolem žalovaného v napadeném rozhodnutí nebylo činit hypotetické úvahy, z jakých jiných důvodů by ještě stěžovatelka mohla chtít svědka slyšet a co jiného by jeho výpovědi mohla prokázat. Taková tvrzení by musela přednést stěžovatelka, což však ke své škodě neučinila. Pro rozsah odůvodnění neprovedení důkazu je rozhodující důkazní návrh daňového subjektu a ten stěžovatelka formulovala jen úzce. Poprvé o možnosti prokázat výsledkem svědka důvod „rozdělení práce“ mezi ni a společnost Lapservis stěžovatelka hovořila až v žalobě.

[27] Pro úplnost pak Nejvyšší správní soud uvádí, že stěžovatelka tuto otázku v řízení před krajským soudem namítla jen jako procesní vadu daňového řízení, samostatný důkazní návrh neučinila. Proto ani krajskému soudu nevznikla povinnost svědka vyslechnout či vysvětlit, proč sám k jeho výsledku nepřistoupil.

[28] Dále je třeba uvést, že kasační stížnost nijak nerozporuje nadbytečnost výsledku svědka Mikela ve vztahu k povaze plnění stěžovatelky vůči společnosti AUTO GAMES, kde žalovaný neargumentoval zneužitím práva, ale vyšel z obsahu uzavřené smlouvy, v níž se stěžovatelka zavázala i k obsluze loterií. Vzhledem k tomu, že se kasační stížnost omezuje již pouze na závěry týkající se zneužití práva, Nejvyšší správní soud řádné zdůvodnění důkazního postupu žalovaného posuzuje jen v tomto směru.

Problematika zneužití práva

[29] Ani námitky stěžovatelky zpochybňující závěry žalovaného a potažmo krajského soudu o tom, že se dopustila zneužití práva nepovažuje Nejvyšší správní soud za důvodné. Závěry krajského soudu jsou zcela přesvědčivé a odpovídají obsahu zjištění obsažených v daňovém spise.

[30] V obecné rovině je pravdou, že daňový subjekt má výhradní právo na volbu struktury ekonomické činnosti tak, aby omezil svůj daňový dluh (rozsudek SDEU ze dne 21. 2. 2006 ve věci C-255/02 *Halifax*, bod 73). Daňové subjekty tedy mohou uzpůsobit své podnikání tak, aby minimalizovaly daňové povinnosti, avšak je třeba pečlivě rozlišovat situace, kdy daňový subjekt volí z různých do úvahy přicházejících alternativ, které mají svůj samostatný smysl, tu, která je pro něj daňově nejvýhodnější, což je legitimní, právem aprobovaný postup, od situací, kdy jediným smyslem dané činnosti či transakce je právě získání nelegitimního daňového zvýhodnění (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2007, č. j. 1 Afs 35/2007-108). Hlavním účelem podnikání (či jednotlivých transakcí) tak nesmí být získání nelegitimní daňové výhody. V daňovém řízení je proto třeba posoudit ekonomickou racionalitu uskutečněných operací. Jinými slovy, hlavní (resp. dostatečně významný) účel provedených transakcí musí být jiný než účel daňový (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 7. 2024, č. j. 10 Afs 16/2023-78, č. 4630/2024 Sb. NSS). Zároveň musí být zneužití práva dostatečně prokázáno, neboť se jedná o výjimečný postup (*ultima ratio*) a musí mu předcházet aktivita správce daně směřující ke zjištění, že právo skutečně zneužito bylo (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2023, č. j. 2 As 17/2023-23).

[31] Za tím účelem judikatura dovodila tzv. dvoustupňový test pro posouzení existence zneužití práva, který spočívá v hodnocení splnění objektivního a subjektivního prvku zneužití práva. Objektivní prvek spočívá v tom, že navzdory formálnímu naplnění

podmínek daných příslušnými právními předpisy nebyl naplněn účel dané právní úpravy. Subjektivní prvek se hodnotí jako záměr získat výhodu umělým vytvořením podmínek pro její dosažení. Daňovému subjektu tak lze odepřít nárokové právo z důvodu jeho zneužití pouze tehdy, pokud relevantní hospodářská činnost nemá žádné jiné převažující objektivní vysvětlení než získání nároku vůči správci daně, a přiznání práva by bylo v rozporu se smyslem a účelem aplikovaných ustanovení (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 11. 2019, č. j. 6 Afs 376/2018-46, a judikatura v něm uvedená).

[32] Judikatura ale nevyžaduje, aby získání neoprávněné daňové výhody bylo jediným cílem a výsledkem zneužívajícího jednání. Postačuje, jde-li o cíl a výsledek hlavní, zjevně převažující (viz již odkazovaný rozsudek č. j. 6 Afs 376/2018-46). Jinými slovy, bylo-li by prokázáno, že hlavním cílem a výsledkem jednání stěžovatelky, resp. jejího jednatele a jím přímo či nepřímo ovládaných společností bylo získání neoprávněného daňového zvýhodnění, nebylo by rozhodné, že toto jednání mohlo mít i některé vedlejší, stěžovatelkou vítané důsledky, nejsou-li dostatečně významné.

[33] Kromě toho, aby daňovou optimalizací bylo možné považovat za legitimní, musí být účel převažující nad snahou dosáhnout daňové výhody sám po materiální stránce souladný s právem. Jednání příčícímu se smyslu a účelu (jen formálně dodržovaných) právních pravidel soud nemůže poskytnout ochranu v žádné z oblastí, kde popírá účel právní regulace (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 11. 2019, č. j. 6 Afs 193/2024-54, bod 29).

[34] Byť má stěžovatelka částečně pravdu, že se nejedná o jádro řešené problematiky, s ohledem na kontext je nezbytné též připomenout, že v rozsudku ze dne 4. 10. 2024 ve věci C-171/23 *UP CAFFE d.o.o.* SDEU uzavřel, že za zneužití práva (zneužívající praktiku) lze považovat převedení podnikatelské činnosti na nově založenou společnost, k němuž došlo právě s cílem zachovat osvobození od DPH. V takovém případě se osvobození pro malé podniky na takto založenou společnost neuplatní. Platí totiž zásada, že „v případě zneužívajících praktik musí být dotčená plnění překvalifikována tak, aby byla obnovena taková situace, která by existovala v případě neexistence plnění představujících tuto zneužívající praktiku“ (bod 40). SDEU v uvedeném rozsudku také připomněl, že výhodu či nárok plynoucí ze systému DPH je třeba odepřít, je-li zneužití práva prokázáno, i v případě neexistence zvláštních vnitrostátních ustanovení, která by zneužití práva výslovně upravovala (což již v minulosti konstatoval v rozsudku ze dne 18. 12. 2014 ve spojených věcech C-131/13, C-163/13 a C-164/13 *Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti*).

[35] Z pohledu objektivního prvku je třeba uvést, že krajský soud zcela správně poukázal na to, že problematika pronájmu prostor za účelem provozu loterií není v judikatuře Nejvyššího správního soudu nic nového (viz shora bod 10) a že zkušenosti ukazují, že se nejedná o čistý pronájem, ale že loterijní společnosti vždy vyžadují i zajištění obsluhy umístěných loterií. Takto pojatá komplexní služba však již není pouhým pasivním nájmem a podléhá DPH, čemuž se často pronajímatelé snaží vyhnout a různými způsoby simulují oddělitelnost souběžně poskytovaného nájmu a obsluhy za současného směřování většiny výnosů do ceny nájmu. Nelze se tedy podívat zvýšené podezřívavosti daňových orgánů, pokud je v souvislosti s nájmem prostoru za účelem umístění loterií uplatňováno osvobození podle § 56a zákona o DPH.

pokračování

[36] Samozřejmě, je-li plnění skutečně rozděleno mezi více samostatných a nezávislých subjektů, přičemž jeden skutečně poskytuje jen pasivní nájem, mohly by být podmínky osvobození podle § 56a zákona o DPH naplněny. Tak by tomu mohlo být tehdy, jestliže by loterie obsluhovaly loterijní společnosti vlastními zaměstnanci nebo prostřednictvím od pronajímatele odlišných, skutečně nezávislých dodavatelů. Krajský soud i žalovaný však správně poukázali na to, že jak stěžovatelka, tak hostinské společnosti byly provázány osobou jednatele a společníka a provázání, byť více skryté, existovalo i mezi stěžovatelkou a společností Lapservis obsluhující přímo loterie.

[37] Stěžovatelka brojí proti tomu, jaký význam je přičítán tomu, že její jednatel měl dispoziční právo k bankovnímu účtu Lapservis, a má dokonce za to, že krajský soud přešel bez reakce její vysvětlení, že bylo odůvodněno závislostí jejích příjmů na řádné platební morálce společnosti Lapservis. Krajský soud ale tento argument nepřehlédl, byť se mu nevěnoval detailně. Zjevně totiž za dostatečnou odpověď považoval upozornění na to, že se nejedná o jediné propojení mezi stěžovatelkou a společností Lapservis a že i samotný tvrzený důvod zřízení dispozičního práva (*de facto* záruka stěžovatelky za řádné odvádění výnosů z loterií touto údajně nezávislou třetí společností) je zcela nestandardní a zapadá do komplexu zjištění, jež ve svém souhrnu potvrzují faktické propojení obou společností. Nejde totiž jen o ono dispoziční právo a právo společnosti SYNOT TIP vzít si z ujednané částky podnájmu to, co jí případně bude dlužit společnost Lapservis v souvislosti s pochybeními při obsluze loterií a předávání výnosů z nich. Je zde i zjištění, že jednatel Lapservis je zaměstnancem stěžovatelky a byl též zaměstnancem jedné z hostinských společností ovládaných jednatelem stěžovatelky. Stejně tak je značně neobvyklé i to, že zaměstnanci těchto hostinských společností byli souběžně zaměstnáni i u společnosti Lapservis, nebo to, že všechny společnosti (Typistan jako pronajímatel, stěžovatelka jako nájemce, Lapservis a hostinské společnosti jako podnájemci) sdílely totožnou adresu jako sídlo. Za těchto okolností je snaha stěžovatelky tvrdit, že společnost Lapservis jedná na ní nezávisle, krajně nedůvěryhodná. I samotná námitka, že si jednatel stěžovatele vybral za obchodního partnera při obsluze loterií osobu, ke které má důvěru na základě osobních zkušeností s ní, ve skutečnosti nahlodává důvěryhodnost stěžovatelčiny argumentace. Smluvní vztah společnost Lapservis uzavírala s loterijními společnostmi, nikoliv se stěžovatelkou. To jen podporuje podezření, že celé schéma vytvořil jednatel stěžovatelky a že společnost Lapservis není na stěžovatelce nezávislá společnost, kterou by si vybraly loterijní společnosti k obsluze jejich loterií umístěných v prostorách pasivně poskytnutých stěžovatelkou. Ostatně lze podotknout, že např. svědek Ch. ze společnosti SYNOT TIP zmínil, že uzavření smluv inicioval právě jednatel stěžovatelky.

[38] Příslušné podezření pak bez jakékoliv diskuse zásadní měrou utvrzuje vyhýbání se odvodu DPH z hostinské činnosti (viz v bodě 34 zmíněné závěry SDEU) a korunu mu dává jednatelem stěžovatelky přiznaná připravenost v případě potřeby zneužít právo řetězením společností i při poskytování podnájmu. V odvolání vysloveně uvedl: *„Kdybych věděl, že nastane tento problém, tak bych si založil o 7 společností více na pronájem nebytových prostor a každá společnost by měla jeden sportbar na starost. Nepřesáhl bych částku 1.000.000 Kč a nemohl bych se tudíž stát plátcem.“* Obdobně přitom jednatel stěžovatelky (tedy ten, kdo utváří její vůli) argumentoval např. i do protokolu sepsaného správcem daně dne 5. 6. 2019. Skutečnost, že jednatel stěžovatelky takový postup nevnímá jako nelegitimní, na právním

hodnocení tohoto postupu jako zneužití práva (viz již zmíněný rozsudek č. j. 6 Afs 193/2024-54) nic nemění.

[39] Domnívá-li se přitom stěžovatelka, že smluvní ujednání v dohodě o nucené správě má jen soukromoprávní význam a že není namístě klást jakýkoliv význam postupu jednatele stěžovatelky v oblasti hostinské činnosti, nemůže se s ní Nejvyšší správní soud ztotožnit. Při vyhodnocení objektivní, ale i subjektivní stránky zneužití práva je třeba vnímat všechny skutečnosti v jejich celkovém kontextu. Mělo-li v tomto případě zneužití práva spočívat ve zneužití norem soukromého práva umožňujících založení více různých společností a umělé rozdělení komplexní služby do několika částí mezi tyto společnosti, s cílem vyhnout se zdanění poskytovaného plnění, pak je samozřejmě nutné se zabývat soukromoprávními ujednáními, stejně jako jejich daňovými dopady a skutečnými záměry aktérů takových ujednání, jež lze dovodit i na základě toho, jak se chovají v obdobných případech.

[40] Stěžovatelce pak nelze přisvědčit ani v tom, že celá struktura byla vytvořena z legitimních důvodů v podobě zajištění snadného přehledu o výkonnosti jednotlivých poboček. I kdyby soud nepřihlížel k otevřené deklaraci jednatele stěžovatelky měnit uspořádání tak, aby se vyhnul placení DPH, stěžovatelkou uplatňovaný důvod neobstojí, neboť by v jejím případě nemohl fungovat, jak správně upozorňuje žalovaný. Chtěla-li stěžovatelka snadno rozlišovat výkonnost jednotlivých poboček a pokud by toho měla dosáhnout rozdělením činností do samostatných společností, pak není jasné, proč stěžovatelka inkasuje podnájem za všechny provozované pobočky. Pokud by chtěl mít její jednatel oddělený přehled za jednotlivé činnosti, pak skutečně nedává smysl průběžná změna hostinských společností, jež by přehled o výkonnosti jediné ztěžovala (bylo by nutno počítat výsledky po sobě následujících společnostech). I když správné zpracování účetních dokladů při zavedení nákladového účetnictví rozlišujícího jednotlivá střediska či činnosti uvnitř jediné společnosti nepochybně zvyšuje náročnost účetních činností, lze mít i tak vážné pochyby o efektivitě rozdělení činností do samostatných společností, neboť se tím násobí množství samostatně zpracovávaných účetnictví, mzdových a daňových výkazů, ale i personální administrativy. Takové dělení by mohlo dávat smysl u velkých společností s diverzifikovanou podnikatelskou aktivitou, avšak nikoliv u malé společnosti s následkem nutnosti uzavírání pracovněprávních dohod několika společnostmi s tímtéž zaměstnancem. Nejvyšší správní soud tudíž souhlasí i s tím, že stěžovatelka nepřednesla žádný racionální důvod, odlišný od snahy vyhnout se zdanění, jenž by vytvoření zjištěného umělého komplexu společností a smluvních vztahů vysvětloval. Stěžovatelka se dopustila zneužití práva za účelem obcházení povinnosti zdanit poskytovaná zdanitelná plnění tím, že je uměle vydělila do samostatných společností. Na plnění poskytovaná z její strany tak nelze pohlížet jako na pasivní nájem osvobozený od daně.

IV.

Závěr a náklady řízení

[41] Nejvyšší správní soud ze shora uvedených důvodů neshledal kasační stížnost důvodnou, pročez ji podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s. zamítl.

[42] O nákladech řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobkyně (stěžovatelka) neměla ve věci úspěch a

pokračování

žalovanému žádné náklady řízení nad rámec jeho obvyklé úřední činnosti nevznikly. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti a žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 2. dubna 2025

JUDr. Filip Dienstbier, PhD.
předseda senátu